

Einsprache gegen eine Ermessenseinschätzung

1. Allgemeines

Eine Ermessensveranlagung kann gemäss § 164 Abs. 2 StG nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden. Dabei hat die Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung erhöhten zusätzlichen Formerfordernissen zu genügen:

- Sie muss eine Begründung enthalten (Warum ist die angefochtene Ermessenseinschätzung offensichtlich unrichtig?).
- Des Weiteren muss sie allfällige Beweismittel (zum Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit) nennen.

2. Eintretensvoraussetzung

2.1. Grundsatz

Die Kantonale Steuerverwaltung macht ein Eintreten auf eine Einsprache auf eine Ermessensveranlagung davon abhängig, ob die Einsprache eine Begründung enthält, und ob Beweismittel offeriert werden.

Gemäss der bundesgerichtlichen Praxis handelt es sich bei der Bestimmung der Begründung und Nennung von Beweismitteln nicht bloss um eine Ordnungsvorschrift, sondern um eine eigentliche Prozessvoraussetzung, bei deren Fehlen nicht auf die Einsprache eingetreten wird (BGE 2A.750/2005 vom 10.01.2006; BGE 2A.544/2005 vom 22.09.2005).

Aufgrund des umfassend zu erbringenden Unrichtigkeitsnachweises ist eine substanziierte Begründung notwendig (BGE 2C.579/2008). Ist eine Ermessensveranlagung darauf zurückzuführen, dass Mitwirkungspflichten verletzt worden sind, so umfasst die rechtsgenügeliche Begründungspflicht in der Regel auch die Nachholung dieser versäumten Mitwirkungshandlungen innert der Einsprachefrist (z.B. vollständig und ordnungsmässig ausgefüllte Steuererklärung einreichen). Unterlässt dies der Einsprecher, wird auf seine Eingabe nicht eingetreten.

2.2. Ausnahmen

Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung kann unter Umständen eine steuerpflichtige Person auch ohne Nachholung der versäumten Mitwirkungshandlungen die offensichtliche Unrichtigkeit einer Ermessensveranlagung substanziiert begründen und mit anderen Beweismitteln belegen (BGE 2C.579/2009, Erw. 2.2). So wurde der Verweis in der Einsprache auf die eingereichte Jahresrechnung als rechtsgenügeliche Begründung qualifiziert, weshalb auf die entsprechende Einsprache einzutreten war.

Kann der Steuerpflichtige seine versäumten Mitwirkungspflichten innert Einsprachefrist nicht nachholen, weil er aus besonderen Gründen dazu nicht in der Lage ist, wird ausnahmsweise auf die Einsprache eingetreten. Diesfalls stellt das Nachreichen der Steuererklärung keine Prozessvoraussetzung dar (BGE 2A.72/2004 vom 4. Juli 2005). Diese Konstellation dürfte aber höchst selten auftreten.

3. Materielle Beurteilung / Unrichtigkeitsnachweis

Sind die Eintretensvoraussetzungen erfüllt, wird auf die Einsprache eingetreten und der Unrichtigkeitsnachweis materiell geprüft. Wird der Unrichtigkeitsnachweis umfassend erbracht und kann damit die Ungewissheit im Sachverhalt beseitigt werden, lebt die Untersuchungspflicht der Veranlagungsbehörde wieder auf und die Ermessensveranlagung wird in der Regel durch eine ordentliche Veranlagung ersetzt.

Der Unrichtigkeitsnachweis ist umfassend zu erbringen. So kann er sich nicht auf Teilnachweise oder pauschale Bestreitungen beschränken (BGE 2C_579/2008). Zu beachten gilt es, dass gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung der Unrichtigkeitsnachweis unter Umständen auch dadurch erbracht werden kann, dass ein Umstand „derart ins Gewicht fällt, dass seine Nichtberücksichtigung die Ermessensveranlagung insgesamt als offensichtlich unrichtig, geradezu willkürlich erscheinen liesse“ (BGE 2P.344/2005).

Gelingt der Unrichtigkeitsnachweis nicht, so ist an der Ermessensveranlagung festzuhalten. Eine allfällige Reduktion der Steuerfaktoren kann sich lediglich aufgrund einer Willkürprüfung ergeben, wobei dabei der Aktenstand bei Fällung des Einspracheentscheids massgebend ist.

4. Prüfschema

